TIESAS SPRIEDUMS (septītā palāta)

2011. gada 14. jūlijā *

Lieta C-464/10

par lūgumu sniegt prejudiciālu nolēmumu atbilstoši LESD 267. pantam, ko *Cour d'appel de Mons* (Beļģija) iesniedza ar lēmumu, kas pieņemts 2010. gada 17. septembrī un kas Tiesā reģistrēts 2010. gada 24. septembrī, tiesvedībā

Beļģijas valsts

pret

Pierre Henfling, Raphaël Davin **un** ***Koenraad Tanghe*** kā *Tiercé Franco-Belge SA* maksātnespējas administratoriem.

TIESA (septītā palāta)

šādā sastāvā: palātas priekšsēdētājs D. Švābi [*D. Šváby*], tiesneši R. Silva de Lapuerta [*R. Silva de Lapuerta*] un T. fon Danvics [*T. von Danwitz*] (referents),

* Tiesvedības valoda — franču.

ģenerāladvokāts Ī. Bots [*Y. Bot*],
sekretārs K. Malaceks [*K. Malacek*], administrators,

ņemot vērā rakstveida procesu un 2011. gada 18. maija tiesas sēdi,

ņemot vērā apsvērumus, ko sniedza:

— P. Henflinga [*P. Henfling*], R. Davēna [*R. Davin*] un K. Tanges [*K. Tanghe*], *Tiercé Franco-Belge SA* maksātnespējas administratoru, vārdā — O. Bertēns [*O. Bertin*], *avocat*,

— Beļģijas valdības vārdā — M. Jakobsa [*M. Jacobs*] un L. van den Bruka [*L. Van den Broeck*], kā arī Ž. K. Allē [*J.-C. Halleux*], pārstāvji,

— Eiropas Komisijas vārdā — D. Rekja [*D. Recchia*], B. Stromskis [*B. Stromsky*] un K. Sulē [*C. Soulay*], pārstāvji,

ņemot vērā pēc ģenerāladvokāta uzklausīšanas pieņemto lēmumu izskatīt lietu bez ģenerāladvokāta secinājumiem,

pasludina šo spriedumu.

Spriedums

1 Lūgums sniegt prejudiciālu nolēmumu ir par to, kā interpretēt Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota

aprēķinu bāze (OV L 145, 1. lpp.; turpmāk tekstā — "Sestā direktīva"), 6. panta 4. punktu un 13. panta B daļas f) punktu.

2 Šis lūgums tika iesniegts lietā starp Beļģijas valsti un P. Henflingu, R. Davēnu un K. Tangi kā *Tiercé Franco-Belge SA* (turpmāk tekstā — "*TFB*") maksātnespējas administratoriem par šīs valsts atteikumu atbrīvot no pievienotās vērtības nodokļa (turpmāk tekstā — "PVN") pakalpojumus, ko derību likmju pieņemšanas aģentūras sniegušas *TFB* uzdevumā.

Atbilstošās tiesību normas

Savienības tiesiskais regulējums

3 Atbilstoši Sestās direktīvas 2. panta 1. punktam PVN ir jāmaksā par "preču piegādi vai pakalpojumu sniegšanu, ko par atlīdzību attiecīgās valsts teritorijā veicis nodokļa maksātājs, kas kā tāds rīkojas".

4 Saskaņā ar šīs direktīvas 5. panta 1. punktu un 4. punkta c) apakšpunktu par preču piegādi uzskata "tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam", kā arī "preču nodošanu, pildot līgumu, saskaņā ar ko par preču pirkšanu vai pārdošanu maksājama komisijas maksa ".

5 Minētās direktīvas 6. pantā ir noteikts:

"1. "Pakalpojumu sniegšana" nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde 5. panta izpratnē.

[..]

4. Ja nodokļa maksātājs, kas darbojas savā vārdā, bet kāda cita interesēs, piedalās pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.

[..]"

6 Sestās direktīvas 13. pantā ar nosaukumu "Atbrīvojumi valsts teritorijā" ir paredzēts:

"[..]

B. Citi atbrīvojumi

Ciktāl tas nav pretrunā ar citiem Kopienas noteikumiem, dalībvalstis atbrīvo tālāk minētās darbības atbilstīgi noteikumiem, ko tās pieņem, lai nodrošinātu pareizu un godīgu šo atbrīvojumu [no nodokļa] piemērošanu un lai nepieļautu nekādu nodokļu nemaksāšanu, apiešanu vai ļaunprātīgu izmantošanu:

[..]

f) derības, loterijas un citus azartspēļu veidus, uz kuriem attiecas noteikumi un ierobežojumi [ievērojot noteikumus un ierobežojumus], ko noteikusi katra dalībvalsts;

[..]."

Valsts tiesiskais regulējums

7 *Code de la taxe sur la valeur ajoutée* [Pievienotās vērtības nodokļa kodeksa] (turpmāk tekstā — "*Code de la TVA*") 10. panta 1. punktā ir paredzēts:

""Preču piegāde" nozīmē tiesību nodošanu rīkoties ar materiālu īpašumu kā īpašniekam.

Runa ir it īpaši par preces nodošanu pircēja vai īpašumtiesību pārņēmēja rīcībā, izpildot īpašumtiesību nodošanas līgumu vai īpašumtiesības deklarējošu līgumu."

8 Šī kodeksa 13. panta 1. un 2. punktā ir noteikts:

"1. Pirkšanas komisionāru uzskata par pircēju, bet attiecībā pret komitentu — par preces, kas tikusi ar viņa starpniecību nopirkta, pārdevēju; pārdošanas komisionāru uzskata par pārdevēju, bet attiecībā pret komitentu — par preces, kas tikusi ar viņa starpniecību pārdota, pircēju.

2. Komisionārs ir ne tikai tas, kurš savā vai komersanta vārdā darbojas komitenta interesēs, bet arī pirkšanas starpnieks, kurš no pārdevēja saņem — vai pārdošanas starpnieks, kurš pircējam izdod — rēķinu, parādzīmi vai jebkuru līdzīgi formulētu dokumentu savā vārdā vienalga kādā statusā."

9 *Code de la TVA* 18. panta 1. punktā ir paredzēts:

""Pakalpojumu sniegšana" nozīmē jebkuru darījumu, kas nav preču piegāde šī kodeksa izpratnē.

Pakalpojumu sniegšana ir it īpaši līguma izpilde, kura priekšmets ir:

[..]

3. pilnvarojums;

[..]."

10 *Code de la TVA* 20. panta 1. punkta pirmajā daļā ir noteikts:

"[..] kad komisionārs vai jebkurš starpnieks, kurš, darbojoties atbilstoši 13. panta 2. punkta nosacījumiem, piedalās pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats ir saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus."

11 Atbilstoši šī kodeksa 44. panta 3. punkta 13. apakšpunktam no PVN atbrīvo "derības, loterijas un citus azartspēļu veidus, ievērojot noteikumus un ierobežojumus, ko noteicis Karalis".

Pamata lieta un prejudiciālais jautājums

12 *TFB*, kas 2008. gada 27. oktobrī tika atzīta par maksātnespējīgu, ir akciju sabiedrība, kas ir reģistrēta kā PVN maksātāja Beļģijā un kas nodarbojas ar derību slēgšanu, īpaši par zirgu skriešanās sacīkstēm Beļģijā un citās valstīs.

13 Savas darbības veikšanai tā piesaista vietējo aģentūru, sauktu par "kioskniekiem" ["buralistes"], tīklu, kas aptver visu Beļģijas Karalistes teritoriju. Šo kiosknieku uzdevums ir pieņemt zirgu skriešanās sacīkšu vai citu sporta pasākumu derību dalībnieku likmes, reģistrēt derības, izdot derību dalībniekiem likmju pieņemšanas čekus vai biļetes, kā arī izmaksāt laimestus.

14 Katru kiosknieku un *TFB* saista vienošanās ar nosaukumu "komisijas līgums".

15 Saskaņā ar šo līgumu *TFB* ir kiosknieka rīcībā nodoto uzņēmuma resursu īpašnieks. Tā nodod pēdējā rīcībā telpas ar vajadzīgo enerģijas apgādi, uzņemas apmaksāt telpu apdrošināšanu un nodrošina firmas izkārtnes pielikšanu un tās pienācīgu funkcionēšanu.

16 Minētajā līgumā tāpat arī ir noteikts, ka *TFB* nodod kiosknieka rīcībā datortehniku, ar kuras palīdzību ir veicama visu noslēgto derību, kā arī visu izmaksāto laimestu reģistrācija. Tehniskais aprīkojums un dokumenti, ko *TFB* ir izsniegusi kioskniekam, ir bezatlīdzības glabājums un paliek tās ekskluzīvā īpašumā. Kiosknieks apņemas *TFB* uzticēto aprīkojumu lietot ar gādīga saimnieka rūpību un informēt pēdējo par visiem traucējumiem šī aprīkojuma darbībā, bet tā remontu un uzturēšanu veic *TFB* par saviem līdzekļiem.

17 Atbilstoši ar *TFB* noslēgtajam "komisijas līgumam" kioskniekam turklāt ir pienākums ievērot noteikumus saistībā ar derību slēgšanu, īpaši to reģistrāciju, grāmatvedību un laimestu izmaksu. Viņš apņemas nodrošināt sava kioska regulāru darbību un darba laikus, kas atbilst ar *TFB* aktivitātēm un produktiem saistītajiem pasākumiem. Tomēr viņam ir tiesības brīvi lemt par sava kioska organizāciju un brīvi pieņemt darbā personālu, lai varētu cik vien iespējams labi pildīt savus pienākumus.

18 *TFB* pilnvaro kiosknieku pieņemt visu veidu derību likmes, attiecībā uz kurām tai ir atbilstošas atļaujas vai nu saskaņā ar likumu, vai pilnvarojumu, un ļauj tam veikt jebkuras citas darbības ar nosacījumu, ka tās nav pretrunā *Loi sur les agences hippiques* [Likumam par zirgu skriešanās sacīkšu derību aģentūrām] un ka tās netiek veiktas tieša *TFB* konkurenta interesēs.

19 Saskaņā ar *TFB* regulējuma vispārējiem noteikumiem aģentūras operators, kuram vienīgajam ir tiesības reģistrēt derības, vienmēr var atteikties slēgt derības pilnībā vai daļēji un viņam nav pienākuma savu atteikumu pamatot. Turklāt laimējušais derību dalībnieks savu laimestu var saņemt tikai pie tā kiosknieka, pie kura viņš noslēdzis derības.

20 Kioskniekam tiek maksāta komisijas nauda, kas ir noteikta kā procentuāla daļa no pieņemtajām likmēm par reģistrētajām derībām, no kurām ir atskaitītas veikto izmaksu summas. Šo komisijas naudu aprēķina un izmaksā reizi mēnesī ārpus oficiālajiem derību darījumiem. Savu komisijas naudu saņemšanai kiosknieks nenosūta *TFB* rēķinus.

21 Uz kiosknieku izdotajiem likmju pieņemšanas čekiem, kas tiek izsniegti spēlētājiem, lai apstiprinātu dalību derībās, veidlapas priekšpusē augšdaļā ir norādīts kiosknieka nosaukums, viņa reģistrācijas numurs komercreģistrā, kā arī viņa PVN maksātāja numurs. Turklāt šo čeku veidlapas priekšpusē sānos, konkrēti minēto čeku apakšdaļā, ir izvietots uzraksts "Belgische Tiercé", kam seko uzraksts "Tiercé belge", un virs tiem — "Tiercé Franco Belge". Uz šo pašu čeku apvērstās puses ir ietverts šāds teksts: "Ar savu dalību derību slēdzējs apliecina, ka ir iepazinies ar un piekrīt *S.C. P.M.U. belge*, *S.A. Tiercé Franco-belge* un *Bingoal* regulējuma noteikumiem".

22 2000. gada jūlijā ierosinātās kontroles gaitā, Beļģijas nodokļu administrācija konstatēja, ka kiosknieku saņemtās komisijas naudas laikposmā no 1997. gada 1. janvāra līdz 2000. gada 31. decembrim nebija apliktas ar PVN. Ņemot vērā to, ka kiosknieki strādā *TFB* vārdā un līdz ar to viņu darbībai bija jābūt apliktai ar PVN, šī administrācija 2001. gada novembrī paziņoja *TFB* par papildu PVN samaksu, kam pieskaitīti naudas sodi un nokavējuma procenti atbilstoši par minētajām komisijas naudām aprēķinātajam PVN.

23 *TFB* iesniedza prasību *Tribunal de première instance de Liège* [Lježas Pirmās instances tiesā] un lūdza tiesu atzīt, ka komisijas naudas, uz kurām attiecas lieta, nebija jāapliek ar PVN, uzsverot, ka, piemērojot tiesību aktus PVN jomā, kioskniekus esot bijis jāuzskata par komisionāriem, kuri sniedz pakalpojumus, kas ir atbrīvoti no šī nodokļa.

24 Ar 2004. gada 20. septembrī pieņemto nolēmumu minētā tiesa *TFB* prasību apmierināja. Izskatot Beļģijas valsts iesniegto apelācijas sūdzību, *Cour d'appel de Liège* [Lježas Apelācijas tiesa] savā 2005. gada 5. oktobra spriedumā šo nolēmumu apstiprināja visās tā daļās. *Cour de cassation* [Kasācijas tiesa] šo spriedumu atcēla un nodeva lietu iesniedzējtiesai atkārtotai izskatīšanai.

25 Šī tiesa, pirmkārt, aplūkoja *TFB* un kioskniekus saistošo līgumu un nosprieda, ka no šī līguma raksturīgo un papildu elementu kombinācijas izriet, ka kiosknieki no *TFB* bija saņēmuši līgumisku uzdevumu pieņemt derību likmes un reģistrēt derības komisijas līguma, nevis pilnvarojuma līguma ietvaros. Šī tiesa turklāt norādīja, ka ņemot vērā *Code de la TVA* 13. panta 2. punktu, nav svarīga atbilde uz jautājumu, vai starpnieks ir darbojies drīzāk kā pilnvarnieks vai kā komisionārs. Tā secināja, ka kiosknieki darbojās tieši un personiski savā vārdā atbilstoši komisijas līgumam, sniedzot pakalpojumus, kas ietver derību reģistrēšanu un laimestu izmaksu *TFB* interesēs.

26 Otrkārt, iesniedzējtiesa mēģināja noskaidrot, vai komisijas naudas, ko *TFB* izmaksāja kioskniekiem, ir atbrīvotas no PVN. Uzskatot, ka šajā ziņā pamata lietas risinājums ir atkarīgs no Savienības tiesību interpretācijas, *Cour d'appel de Mons* [Monsas Apelācijas tiesa] nolēma apturēt tiesvedību un uzdot Tiesai šādu prejudiciālo jautājumu:

"Vai [Sestās direktīvas] 6. panta 4. punkts un 13. panta B daļas f) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir atbrīvojuma no nodokļa attiecināšana uz pakalpojumiem, kuru sniegšanā piedalās komisionārs, kas darbojas savā vārdā, bet komitenta, kas organizē [minētajā] 13. panta B daļas f) punktā paredzēto pakalpojumu sniegšanu, interesēs [..]?"

Par prejudiciālo jautājumu

27 Ar savu jautājumu iesniedzējtiesa vaicā, vai Sestās direktīvas 6. panta 4. punkts un 13. panta B daļas f) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka tiem pretrunā ir atbrīvojuma no PVN attiecināšana uz pakalpojumiem, kuru sniegšanā piedalās komisionārs, kas darbojas savā vārdā, bet komitenta, kas organizē minētajā 13. panta B daļas f) punktā paredzēto pakalpojumu sniegšanu, interesēs. Šis jautājums attiecas it īpaši uz to, kā no PVN viedokļa ir jāvērtē attiecības starp uzņēmumu, kas nodarbojas ar derību slēgšanu, un saimnieciskās darbības veicēju, kurš piedalās derību likmju pieņemšanā savā vārdā, bet minētā uzņēmuma interesēs.

28 Saskaņā ar Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) punktu derības, loterijas un citi azartspēļu veidi ir atbrīvoti no PVN, ievērojot noteikumus un ierobežojumus, ko ir noteikusi katra dalībvalsts.

29 Šis atbrīvojums no nodokļa ir pamatots ar praktiskiem apsvērumiem, jo azartspēļu darījumi nav viegli apliekami ar PVN, nevis kā tas ir attiecībā uz dažiem sabiedrības interesēs sniegtiem pakalpojumiem sociālajā sektorā, ar vēlmi šīm darbībām nodrošināt labvēlīgāku PVN režīmu (skat. 2006. gada 13. jūlija spriedumu lietā C-89/05 *United Utilities*, Krājums, I-6813. lpp., 23. punkts, un 2010. gada 10. jūnija spriedumu lietā C-58/09 *Leo-Libera*, Krājums, I-5189. lpp., 24. punkts).

30 Minētajā tiesību normā paredzēto derību darījumu raksturo tas, ka derību dalībniekiem tiek dota iespēja laimēt, [derību organizētājam] savukārt uzņemoties risku šos laimestus finansēt (iepriekš minētais spriedums lietā *United Utilities*, 26. punkts).

31 Tiesa secināja, ka "call centre" pakalpojumu sniegšana derību pa telefonu organizētājam, kuras ietvaros šo pakalpojumu sniedzēja personāls pieņem likmes organizētāja vārdā, nav derību darījums Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) punkta izpratnē un tādējādi tam nav piemērojams šajā tiesību normā paredzētais atbrīvojums no PVN (iepriekš minētais spriedums lietā *United Utilities*, 29. punkts).

32 Tomēr pamata lieta vairākos aspektos atšķiras no tās, kurā tika taisīts iepriekš minētais spriedums lietā *United Utilities*. Pirmkārt, kiosknieku darbība faktiski atšķiras no tās, ko veic minētais "call centre", īpaši tajā ziņā, ka kiosknieki derību dalībniekiem ir pazīstami, ka kiosknieki var atteikties slēgt derības un viņiem nav pienākuma savu atteikumu pamatot un ka viņu uzdevums turklāt ir izmaksāt laimestus derību dalībniekiem. Otrkārt, lieta, kurā tika taisīts iepriekš minētais spriedums, attiecās uz derību likmju pieņemšanu to organizētāja vārdā, kamēr pamata lietā uzdotais jautājums skaidri attiecas uz situāciju, kurā saimnieciskās darbības veicējs, kas darbojas kā starpnieks derību organizētāja interesēs, bet pieņem derību likmes pats savā vārdā.

33 Šāda starpniecība savā vārdā norāda uz to, ka pretēji situācijai, kas bija pamatā iepriekš minētajam spriedumam lietā *United Utilities*, kā tas ir precizēts tā 27. punktā, tiesiskā saikne rodas nevis tieši starp derību dalībnieku un uzņēmumu, kura interesēs saimnieciskās darbības veicējs darbojas kā starpnieks, bet gan starp šo saimnieciskās darbības veicēju un derību dalībnieku, no vienas puses, un šo saimnieciskās darbības veicēju un minēto uzņēmumu, no otras puses.

34 Attiecībā uz to, kā šāda starpniecība ir vērtējama no PVN viedokļa, Sestās direktīvas 6. panta 4. punktā ir noteikts, ka, ja nodokļa maksātājs, kurš darbojas savā vārdā, bet kāda cita interesēs, piedalās pakalpojumu sniegšanā, uzskata, ka tas pats ir saņēmis un sniedzis šos pakalpojumus.

35 Tādējādi šī tiesību norma rada juridisku fikciju par to, ka tiek veiktas divas identiskas pakalpojumu sniegšanas darbības pēc kārtas. Saskaņā ar šo fikciju tiek uzskatīts, ka saimnieciskās darbības veicējs, kurš piedalās pakalpojumu sniegšanā un kurš ir komisionārs, pirmkārt, ir saņēmis minētos pakalpojumus no saimnieciskās darbības veicēja, kura interesēs viņš darbojas un kurš ir komitents, un, otrkārt, pēc tam pats sniedzis šos pakalpojumus klientam. No tā izriet, ka saistībā ar tiesiskajām attiecībām starp komitentu un komisionāru viņu attiecīgās pakalpojumu sniedzēja un maksātāja lomas attiecībā uz PVN ir fiktīvā veidā savstarpēji apgrieztas.

36 Tā kā Sestās direktīvas 6. panta 4. punkts ietilpst šīs direktīvas V sadaļā ar nosaukumu "Ar nodokli apliekami darījumi", ir formulēts vispārīgi un neietver ierobežojumus saistībā ar tā piemērošanas vai darbības jomu, ar šo tiesību normu radītā fikcija attiecas arī uz Sestajā direktīvā paredzēto atbrīvojumu no PVN piemērošanu. No tā izriet, ka, ja pakalpojumu sniegšana, kurā piedalās komisionārs, ir atbrīvota no PVN, šis atbrīvojums ir tāpat piemērojams arī tiesiskajām attiecībām starp komitentu un komisionāru.

37 Šis secinājums attiecas arī uz Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) punktā paredzēto derību darījumu atbrīvojumu no nodokļa. Faktiski šim atbrīvojumam salīdzinājumā ar citiem atbrīvojumiem nepiemīt tādas speciālas īpašības, kas attaisnotu šīs direktīvas 6. panta 4. punkta piemērošanas jomas sašaurināšanu, izslēdzot no tās derības. Turklāt šīs pēdējās tiesību normas piemērošanā nav nozīmes tam, ka minētajā 13. panta B daļas f) punktā nav paredzēts starpniecības atbrīvojums no nodokļa, kaut gan šāds atbrīvojums ir skaidri paredzēts Sestās direktīvas 13. panta B daļas a) un d) punktā.

38 Pretēji Beļģijas valdības apgalvojumam arī nodokļu neitralitātes principam nav pretrunā Sestās direktīvas 13. panta B daļas f) punktā paredzētā atbrīvojuma no PVN piemērošana attiecībām starp komitentu un komisionāru, lai gan komisijas nauda, ko maksā pilnvarniekam, kurš rīkojas pilnvarotāja vārdā un interesēs, ir aplikta ar PVN.

Faktiski, kā izriet no Sestās direktīvas 6. panta 4. punkta, tajā pašā ir paredzēti īpaši noteikumi par pakalpojumiem, ko sniedz komisionārs, rīkojoties savā vārdā, bet kāda cita interesēs, kuri atšķiras no noteikumiem, kuros ir regulēti pakalpojumi, ko sniedz pilnvarnieks, rīkojoties savā vārdā un kāda cita interesēs.

39 Saistībā ar Beļģijas valdības izvirzīto jautājumu par to, vai kiosknieki, uz kuriem attiecas pamata lieta, pieņemot derību likmes, patiešām darbojas savā vārdā Sestās direktīvas 6. panta 4. punkta izpratnē, ir jākonstatē, ka uzdotais jautājums, kurā ticis atkārtots šī punkta formulējums, ir pamatots ar premisu, ka minētie kiosknieki ir ietverti tā piemērošanas jomā.

40 LESD 267. pantā paredzētajā procedūrā valsts tiesai, kuras izskatīšanā ir lieta par Sestās direktīvas 6. panta 4. punkta piemērošanu, ir jāizpēta, vai, ievērojot visu lietas faktu kopumu un it īpaši attiecīgā saimnieciskās darbības veicēja un tā klientu līgumisko saistību raksturu, minētais nosacījums šīs tiesību normas piemērošanai ir izpildīts vai ne (šajā ziņā saistībā ar Sestās direktīvas 26. pantu skat. 1992. gada 12. novembra spriedumu lietā C-163/91 *Van Ginkel*, *Recueil*, I-5723. lpp., 21. punkts, kā arī 2005. gada 13. oktobra spriedumu lietā C-200/04 *ISt*, Krājums, I-8691. lpp., 19. un 20. punkts).

41 Tomēr, ja Tiesai ir lūgts sniegt valsts tiesai noderīgu atbildi, tās kompetencē ir dot tai norādes, kas izriet no pamata lietas materiāliem, kā arī no tai iesniegtajiem rakstveida un mutvārdu apsvērumiem, kuras ļautu šai tiesai pieņemt nolēmumu konkrētajā lietā, kas tai ir jāizskata (skat. 2007. gada 11. decembra spriedumu lietā C-438/05 *International Transport Workers' Federation* un *Finnish Seamen's Union*, Krājums, I-10779. lpp., 85. punkts, kā arī 2010. gada 13. aprīļa spriedumu lietā C-73/08 *Bressol* u.c., Krājums, I-2735. lpp., 65. punkts).

42 Saistībā ar kiosknieku, uz kuriem attiecas pamata lieta, darbību ir jāuzsver, ka, lai gan Sestās direktīvas 6. panta 4. punktā ietvertais nosacījums par to, ka nodokļa maksātājam ir jādarbojas savā vārdā, bet kāda cita interesēs, ir interpretējams, ievērojot konkrētās līgumiskās attiecības, kā tas izriet no šī sprieduma 40. punkta, tomēr, lai nodrošinātu pienācīgu ar šo direktīvu izveidotās kopējās PVN sistēmas darbību, iesniedzējtiesai ir jāveic konkrēta pārbaude, lai, ievērojot visu lietas faktu kopumu, varētu noteikt, vai minētie kiosknieki, pieņemot derību likmes, patiešām darbojās savā vārdā.

43 Šajā ziņā īpaši ir jāņem vērā tas, vai viņu darbības veikšanai ir vajadzīga publisku iestāžu atļauja, vai kiosknieku izdotajos likmju pieņemšanas čekos ir minēts *TFB* nosaukums, vai klienti atbilstoši šajos čekos ietvertajām norādēm piekrīt ievērot šīs sabiedrības regulējuma noteikumus, vai kiosknieku lietošanā esošie uzņēmuma resursi, kuru īpašniece ir minētā sabiedrība, tiek izmantoti kopā ar tās firmas zīmi, un tas, vai pirms norisinājās pamata lietas fakti kiosknieki darbojās kā pilnvarnieki vai ne. Savukārt tas, vai, iespējams, eksistē tāda valsts tiesību norma PVN jomā, kas Sestās direktīvas 6. panta 4. punktā paredzēto juridisko fikciju paplašina ārpus šajā tiesību normā noteiktajiem kritērijiem, veicot pārbaudi, kas ļautu noteikt, vai kiosknieki darbojās savā vārdā vai ne, nav jāņem vērā. Ja nosacījumi, kādi izriet tikai no Sestās direktīvas 6. panta 4. punkta, nebūtu izpildīti, šīs direktīvas 13. panta B daļas f) punktā paredzētais atbrīvojums no PVN attiecībā uz derībām pamata lietā nebūtu piemērojams.

44 No visa iepriekš minētā izriet, ka uz uzdoto jautājumu ir jāatbild, ka Sestās direktīvas 6. panta 4. punkts un 13. panta B daļas f) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja saimnieciskās darbības veicējs savā vārdā, bet uzņēmuma, kas nodarbojas ar derību slēgšanu, interesēs darbojas kā starpnieks derību likmju pieņemšanā, uz kuru attiecas šī 13. panta B daļas f) punktā paredzētais atbrīvojums no PVN, atbilstoši šī 6. panta 4. punktam uzskata, ka šis pēdējais uzņēmums sniedz minētajam saimnieciskās darbības veicējam derību [organizēšanas] pakalpojumu, uz kuru attiecas minētais atbrīvojums.

Par tiesāšanās izdevumiem

45 Attiecībā uz pamata lietas dalībniekiem šī tiesvedība ir stadija procesā, kuru izskata iesniedzējtiesa, un tā lemj par tiesāšanās izdevumiem. Izdevumi, kas radušies, iesniedzot apsvērumus Tiesai, un kas nav minēto lietas dalībnieku izdevumi, nav atlīdzināmi.

Ar šādu pamatojumu Tiesa (septītā palāta) nospriež:

Padomes 1977. gada 17. maija Sestās direktīvas 77/388/EEK par to, kā saskaņojami dalībvalstu tiesību akti par apgrozījuma nodokļiem — Kopēja pievienotās vērtības nodokļu sistēma: vienota aprēķinu bāze, 6. panta 4. punkts un 13. panta B daļas f) punkts ir jāinterpretē tādējādi, ka, ja saimnieciskās darbības veicējs savā vārdā, bet uzņēmuma, kas nodarbojas ar derību slēgšanu, interesēs darbojas kā starpnieks derību likmju pieņemšanā, uz kuru attiecas šī 13. panta B daļas f) punktā paredzētais atbrīvojums no pievienotās vērtības nodokļa, atbilstoši šī 6. panta 4. punktam uzskata, ka šis pēdējais uzņēmums sniedz minētajam saimnieciskās darbības veicējam derību [organizēšanas] pakalpojumu, uz kuru attiecas minētais atbrīvojums.

[Paraksti]